

Aspectos Constitucionais das Contribuições para a Seguridade Social

Lúcia de Faria Freitas¹

Resumo: O presente artigo tem como objeto o estudo dos aspectos constitucionais das contribuições sociais para o custeio da seguridade social. A Constituição Federal estabeleceu duas formas de financiamento da seguridade social: financiamento indireto, constituído por recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e o custeio direto, caracterizado pela arrecadação das contribuições instituídas para essa finalidade. As contribuições apresentam natureza jurídica tributária e devem ser classificadas como espécie tributária autônoma. Sujeitam-se ao regime jurídico tributário geral, com peculiaridades. Submetem-se aos princípios: da estrita legalidade, da irretroatividade, da isonomia tributária, do não confisco, da capacidade contributiva, da anterioridade (especial), da solidariedade. Tratando-se de contribuições para o custeio da seguridade social prevalece a parafiscalidade. As Emendas Constitucionais números 20/1998, 41/2003 e 42/2003 trouxeram inovações, cuja constitucionalidade tem sido questionada, mas vêm sendo acatadas.

Palavras-chave: CONSTITUIÇÃO FEDERAL. CONTRIBUIÇÕES. SEGURIDADE SOCIAL.

Introdução

O presente trabalho tem como objetivo analisar os principais aspectos constitucionais das contribuições para a seguridade social, dando especial atenção às alterações implantadas pelas Emendas Constitucionais números 20/1998,

1 Procuradora do Estado de São Paulo
Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo
Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo.

41/2003 e 42/2003, que lhes atribuíram novas feições, cuja constitucionalidade vem sendo questionada pela doutrina.

Inicialmente, se discorrerá acerca da natureza jurídica da contribuição social. Estabelecida sua natureza tributária, o presente estudo abordará a questão de constituir ou não o instituto uma espécie tributária autônoma.

Posteriormente, proceder-se-á a uma breve análise acerca das espécies de contribuições sociais, bem como dos princípios constitucionais tributários aplicáveis ao instituto.

Estabelecidas estas considerações gerais sobre as contribuições, serão estudadas as características específicas da contribuição para a seguridade social, com destaque nos dispositivos constitucionais mais comentados pela doutrina e jurisprudência, especialmente os artigos 149 e 195 da Constituição Federal. Neste momento se dará especial enfoque às alterações provenientes das Emendas Constitucionais nº 20/1998, 41/2003 e 42/2003, principalmente no que tange à discussão da inconstitucionalidade de referidas inovações normativas.

I. A Natureza Jurídica das Contribuições Sociais

A Constituição Federal, no artigo 195, estabeleceu duas formas de financiamento da seguridade social, ou seja, através de recursos advindos dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e de recursos provenientes da arrecadação de contribuições para esse fim destinadas. A primeira espécie de recursos, instituída no *caput* do artigo 195 da Constituição Federal, é denominada “financiamento indireto”, enquanto a segunda, prevista nos incisos de I a IV do referido dispositivo constitucional, é chamada “custeio direto” e será objeto deste trabalho.

Antes de avaliarmos a natureza jurídica das contribuições, cumpre levantar algumas considerações gerais sobre os conceitos de “regime jurídico” e “natureza jurídica”.

Segundo Tácio Lacerda Gama, regime jurídico consiste no “conjunto de enunciados de autorização, princípios, imunidades e dispositivos complementares que regulam a instituição e interpretação das normas” que veiculam determinado instituto jurídico.² Natureza jurídica é o conjunto de características específicas, os atributos que determinado instituto ostenta e que permite ser considerado elemento de determinado grupo.³

Há doutrinadores que sequer atribuem natureza tributária às contribuições sociais, apesar de reconhecerem sua sujeição parcial ao regime jurídico tributário.

2 GAMA, 2007, p. 1151

3 GAMA, 2007, p.1144

Destacam que não se pode conferir às contribuições sociais natureza tributária, pelo fato de não se sujeitarem a todos os princípios tributários. Ademais, defendem que, caso apresentassem as contribuições sociais natureza tributária, desnecessário seria que o constituinte determinasse expressamente, no artigo 149, *caput*, que observassem o disposto no artigo 146, inciso III, e artigo 150, incisos I e III, do Texto Constitucional. Se efetivamente se caracterizassem como tributos, sua sujeição aos referidos dispositivos legais seria automática, sendo desnecessária explicitá-la.

Fabiana Del Padre Tomé, entretanto, confere às contribuições sociais natureza jurídica tributária, posicionamento no qual é acompanhada por Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, Ricardo Conceição Souza.

O primeiro argumento lançado pela autora em abono de tal entendimento é a localização do artigo 149 que institui as contribuições sociais na Constituição Federal, inserido no Título VI: DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO, Capítulo I: Do Sistema Tributário Nacional. Apesar de as contribuições para o custeio da seguridade social estarem mais especificamente disciplinadas em capítulo diverso (Capítulo II: Da Seguridade Social, Título VIII: Da Ordem Social, artigo 195), são também mencionadas no artigo 149 do diploma constitucional.⁴

Embora a simples localização do dispositivo legal que institui as contribuições sociais na Constituição Federal, ou seja, o argumento topológico, não seja fator por si só determinante da natureza jurídica de tal instituto, é razoável ponderar que o fato de se sujeitarem, por determinação constitucional expressa, ao regime jurídico tributário, implica que se revistam de natureza jurídica tributária.

Cumprе argumentar que a não aplicação de certos princípios tributários às contribuições sociais constitui exceção, que apenas confirma a regra de que os demais princípios lhes são aplicáveis.

Na opinião de Roque Antonio Carrazza, as contribuições sociais têm natureza jurídica tributária, especialmente porque no *caput* do artigo 149 há expressa referência ao artigo 146, inciso III e ao artigo 150, incisos I e II, da Constituição Federal. Assim, devem as contribuições mencionadas no artigo 149 da Magna Carta atender aos princípios que norteiam a tributação no país.⁵

Paulo de Barros Carvalho compartilha o mesmo posicionamento, destacando que com o advento da Constituição Federal de 1988 (especificamente com o artigo 149, *caput*), a discussão acerca da natureza jurídica das contribuições restou ultrapassada.⁶

4 TOMÉ, 2006, p. 86/87

5 CARRAZA, 2007, p. 565

6 CARVALHO, 2007, p.43

Explica o renomado jurista que a natureza tributária atribuída pelo artigo 149, *caput*, da Constituição Federal, às contribuições se vislumbra sobre os seguintes aspectos: a) devem observar o disposto no artigo 146, inciso III do mesmo texto legal, que prevê que as normas gerais sobre matéria tributária devem ser introduzidas no ordenamento jurídico mediante lei complementar; b) sujeitam-se ao princípio da legalidade estrita, pelo qual é vedado exigir-se ou majorar-se tributo sem que a lei o estabeleça (artigo 150, inciso I, Constituição Federal); c) submetem-se aos princípios da irretroatividade e da anterioridade (artigo 150, inciso III, Constituição Federal); d) excepciona o princípio da anterioridade no tocante às contribuições para a seguridade social, estipulando o termo inicial para a vigência da lei que tenha instituído ou modificado estas contribuições para noventa dias após a data da respectiva publicação (artigo 195, parágrafo 6º, Constituição federal).

Conclui Hugo de Brito Machado:

É indubitosa, hoje, a natureza tributária dessas contribuições. Aliás, a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito só tem sentido prático porque define o seu regime jurídico, vale dizer, define quais são as normas jurídicas aplicáveis. No caso de que se cuida, a Constituição afastou as divergências doutrinárias afirmando serem aplicáveis às contribuições em tela as normas gerais de Direito Tributário e os princípios da legalidade e da anterioridade tributárias, com ressalva, quanto a este, das contribuições de seguridade, às quais se aplica regra própria.⁷

As discussões doutrinárias acerca da natureza tributária das contribuições perderam a importância depois do advento da Constituição Federal de 1988, já que o Supremo Tribunal Federal reiteradamente se manifesta no sentido de conferir-lhes tal natureza jurídica.⁸

No corpo do V. Acórdão referente ao Recurso Extraordinário nº 177.137-2-Rio Grande do Sul, consta transcrição de outro julgado do Supremo Tribunal Federal (RE nº 75.972-São Paulo, Relator Ministro Thompson Flores), tendo por objeto o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRM), que elucida:

Entendo, outrossim, de outro lado, como já exposto, que, não importa o nome que se dê ao adicional em apreço, contribuição parafiscal, contribuição especial, ou contribuição, apenas, o certo é que tem ela caráter tributário, é um tributo, sem regime autônomo, especial, mas sujeita às regras atinentes ao tributo (D. J. 18.abril.1997).

7 MACHADO, 2008, p.410

8 SOUZA, 2001, p. 490

No mesmo sentido o V. Acórdão do Supremo Tribunal Federal pertinente ao Recurso Extraordinário nº 290.079-6-Santa Catarina (Relator Ministro Ilmar Galvão), em que se declarou a constitucionalidade da contribuição do salário-educação instituída pelo Decreto-Lei nº 1.422/75, face à Constituição Federal de 1988:

Registre-se, de logo, que, sob o regime da EC 01/69, a contribuição social do salário-educação foi considerada pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 83.662-RS) como contribuição social de natureza diversa da tributária...

(...)

O fato de não revestir a contribuição em apreço natureza tributária é o que a põs a cobro da incidência do princípio da legalidade estrita, previsto no art.19, I, da EC 01/69 (art. 150, I, da CF/88)...

(...)

Conferiu-lhe a CF/88 caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, que investiu a União na competência exclusiva de “instituir contribuições sociais..., observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III,...”. A remissão aos dispositivos constitucionais enumerados (observância às normas gerais de natureza tributária estabelecidas em lei complementar, bem como aos princípios da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade da lei), com efeito, não deixa dúvida de que, a partir de então, a contribuição do salário-educação, espécie do gênero contribuição social, passou a revestir natureza tributária.

A velha contribuição, portanto, sob nova roupagem tributária, por efeito da menção expressa que lhe fez o §5º do art. 212 da Constituição, foi mantida com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei nº 1.422/75... (D. J. 04.abril.2003).

Em síntese, sujeitam-se as contribuições, por expressa determinação constitucional (artigo 149, *caput*, do Texto Maior), às normas gerais em matéria tributária e, como regra, aos princípios que regem o sistema tributário pátrio (regime jurídico tributário), assim, não há como se repelir sua natureza tributária. Por outro lado, seus atributos específicos (natureza jurídica) permitem identificá-las como tributo, nos termos da definição encontrada no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

II. Classificação dos Tributos

Estabelecida a natureza jurídica tributária das contribuições, imperioso é observar que há divergência entre os estudiosos acerca de sua classificação como tributo, havendo autores que afirmam consistir em espécie tributária autônoma, enquanto outros defendem tratar-se de tributo que ora se reveste das características de imposto, ora de taxa.

A corrente bipartida de classificação dos tributos, representada principalmente por Alfredo Augusto Becker, classifica-os em impostos e taxas, utilizando a “base de cálculo” como critério de classificação. Assim:

*...enquanto as taxas têm sua base de cálculo representada por um serviço estatal ou coisa estatal, os impostos encontram a respectiva base de cálculo num fato lícito qualquer, não consistente em serviço estatal ou coisa estatal.*⁹

Geraldo Ataliba também defendia a classificação bipartite, partindo da divisão inicial dos tributos em duas espécies: *vinculados* e *não vinculados* a uma atividade estatal. Percebe-se que tal classificação se estrutura no aspecto material da hipótese de incidência tributária. Como ensina Fabiana Del Padre Tomé:

*Pela corrente sob comento, os tributos não vinculados a qualquer atividade estatal são impostos, ao passo que os tributos dependentes de uma atuação estatal, denominados vinculados, subdividem-se em dois grupos: taxas e contribuições. Estes, por sua vez, diferenciam-se por ser a atividade do Estado direta ou indiretamente referida ao contribuinte: taxa, se diretamente; contribuição, se indiretamente.*¹⁰

Paulo de Barros Carvalho acompanha Geraldo Ataliba na classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, destacando sua conotação eminentemente jurídica, em confronto com as classificações baseadas em critérios extrajurídicos, principalmente econômicos:

*... os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos. As outras contribuições, por revestirem ora caráter de tributos vinculados, ora o de impostos, não constituem categoria à parte, pelo que hão de subsumir-se numa das espécies enumeradas.*¹¹

Fabiana Del Padre Tomé também adota a classificação inicial dos tributos em vinculados e não vinculados. Todavia, salientando que a classificação dos tributos apenas em taxas, contribuições de melhoria e impostos não se coaduna com a atual Constituição Federal, a autora subdivide estes últimos em: impostos em sentido estrito; impostos com destinação específica, que seriam as contribuições; e impostos restituíveis, consistentes no empréstimo compulsório.¹²

Bastante difundida no Brasil a corrente tripartite, que classifica os tributos apenas em impostos, taxas e contribuições. Vislumbra-se divergência entre os defensores deste posicionamento havendo aqueles que entendem que as contribuições são espécie tributária autônoma e “aqueles que consideram

9 AMARO, 2009, p.65

10 TOMÉ, 2006, p. 68

11 CARVALHO, 2007, p; 35/36

12 TOMÉ, 2006, p. 82

ser a contribuição de melhoria a única juridicamente possível, sendo que as demais figuras denominadas contribuições caracterizam sempre impostos ou taxas”.¹³

A classificação dos tributos em quatro espécies é defendida, entre outros, por Luciano Amaro:

...identificamos quatro grupos de espécies tributárias, que permitem, por sua vez, variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou o critério de discriminação que seja eleito:

1º) impostos;

2º) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria);

3º) contribuições;

*4º) empréstimos compulsórios.*¹⁴

Esclarece Fabiana Del Padre Tomé:

*Esse autor relaciona os empréstimos compulsórios como figura autônoma por não apresentarem hipótese de incidência especificamente determinada na Constituição, serem restituíveis e possuírem destinação específica, fatores estes que os diferenciariam dos impostos. E, quanto às contribuições, igualmente as considera irredutíveis à categoria de impostos ou taxas: não seriam taxas porque suas hipóteses de incidência não representam atuações do Estado e suas bases de cálculo são iguais às de impostos; não seriam impostos por haver destinação específica constitucionalmente prevista ao produto de sua arrecadação.*¹⁵

Hugo de Brito Machado também defende a classificação dos tributos em quatro espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições sociais, estas subdivididas em contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas e contribuições de seguridade social. Assevera o renomado jurista que o empréstimo compulsório não é tributo.¹⁶

Por fim, há doutrinadores que classificam os tributos em cinco espécies diferentes: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Entre eles Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que pondera:

¹³ TOMÉ, 2006, p. 69

¹⁴ AMARO, 2009, p. 81

¹⁵ TOMÉ, 2006, p.72

¹⁶ MACHADO, 2008, p.62

O art. 5º do Código Tributário Nacional dispõe que as espécies tributárias são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Entrementes, o sistema constitucional tributário nos mostra que os empréstimos compulsórios, bem como as contribuições sociais, interven-tivas e profissionais, também representam modalidades do gênero tributo.

(...)

*A bem pensar, o preceito do Código transgride o regime jurídico tributário consagrado no Texto Supremo, razão por que merece considerado como não recepcionado pela ordem constitucional a vigor...*¹⁷

A meu ver, razoável a classificação dos tributos em cinco espécies: taxas, impostos, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições (englobando contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias profissionais ou econômicas). Este critério classificatório respeita as diferenças entre as diversas exações, além de evidenciar-se em ampla sintonia com a atual Constituição Federal, que prevê a instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria no artigo 145, de empréstimos compulsórios no artigo 148 e de contribuições no artigo 149.

III. A Contribuição como Espécie Tributária Autônoma

O artigo 149 da Constituição Federal, ao prever a instituição das contribuições sociais, não delineou sua regra-matriz, limitando-se a mencionar suas finalidades, que podem ser: a) intervenção no domínio econômico; b) atendimento a interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas; e c) custeio da seguridade social, alvo do presente estudo.

Assinala Luciano Amaro que a característica peculiar do regime jurídico das contribuições está exatamente na “destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público”.¹⁸

Não tendo a Constituição Federal especificado a regra-matriz das contribuições, cabe ao legislador ordinário da União fazê-lo, atendendo a uma das três finalidades previstas no artigo 149 da Carta Magna, respeitando a esfera de competência tributária dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, as normas gerais tributárias e os direitos fundamentais dos contribuintes, aclamados nos princípios constitucionais tributários.

Ressalta Roque Antonio Carrazza que pelo fato de não haver no Texto Maior delimitação das hipóteses de incidência e base de cálculo das contribuições, conforme a previsão legal infraconstitucional relativa a esses aspectos do tributo,

¹⁷ JARDIM, 2008, p.106/107

¹⁸ AMARO, 2009, p. 84

poderá a contribuição revestir-se da natureza jurídica de imposto ou taxa.¹⁹ A tese é acompanhada por Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado.²⁰

Posicionamento diferente adota Fabiana Del Padre Tomé, defendendo a jurista configurarem as contribuições espécie tributária autônoma, com características específicas. Destaca a autora que nas contribuições a vinculação do tributo a uma atividade estatal é prescindível, o que não ocorre nas taxas e contribuições de melhoria. Neste sentido, as contribuições estariam mais próximas dos impostos “consistindo em uma situação independente de qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte, sendo irrelevante a existência de vantagem ou despesa especial por ele ocasionada”.²¹

Salienta, ainda, que enquanto nos impostos é vedada a vinculação da receita arrecadada (artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal), nas contribuições a destinação do produto arrecadado é imposta pelo artigo 149 da Carta Magna, tratando-se de elemento essencial desta espécie tributária.

Por fim, observa a tributarista que as contribuições se assemelham aos empréstimos compulsórios no concernente à hipótese de incidência (tributos não vinculados à atuação estatal) e ao destino específico da arrecadação, exigido em ambos. Entretanto, diferenciam-se em virtude da restituibilidade presente nos empréstimos compulsórios e ausente nas contribuições.²² Este entendimento é compartilhado por Luciano Amaro e por Eduardo Marcial Ferreira Jardim.²³

Entendo que as contribuições constituem modalidade tributária autônoma, já que não se identificam integralmente com qualquer das demais espécies de tributos.

As contribuições não podem ser classificadas como taxas, “porquanto a atuação da União na área social e de seguridade, econômica ou corporativa, é muito mais ampla e complexa do que o simples exercício do poder de polícia ou de prestação de serviço público específico e divisível”.²⁴

Não podem ser caracterizadas como impostos, já que é de sua essência a indicação de destinação específica (artigo 149, *caput*, da Constituição Federal), enquanto aos impostos é expressamente vedada a vinculação de receita a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal).

As contribuições também não podem ser confundidas com a contribuição de melhoria, pois este tributo é diretamente relacionado a obras públicas (artigo

19 CARRAZZA, 2007, 568/569

20 CARVALHO, 2007, p.44, MACHADO, 2008, p.409

21 TOMÉ, 2006, p. 91

22 TOMÉ, 2006, p. 94

23 JARDIM, 2008, p.118

24 SOUZA, 2002, p. 45

145, inciso III, da Constituição Federal), enquanto as contribuições previstas no artigo 149, *caput*, do Texto Maior serão instituídas para intervir no domínio econômico, para atender a interesses de categorias profissionais ou econômicas, ou para custear a seguridade social.

Por fim, não podem ser classificadas como empréstimo compulsório, já que não se caracterizam como tributos restituíveis, além de sua instituição não estar vinculada a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra ou sua iminência, ou a investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (artigo 148, da Constituição Federal).

Neste sentido o V. Acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 138.284-8 Ceará, publicado no D.J. em 28 de agosto de 1992, que teve como Relator o Ministro Carlos Velloso, em que se discutiu a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu contribuição para custeio da seguridade social sobre o lucro das pessoas jurídicas.

O mesmo entendimento é verificado no V. Acórdão pertinente ao Recurso Extraordinário nº 177.137-2 Rio Grande do Sul, publicado no D.J em 28 de abril de 1997, em que também foi Relator o Ministro Carlos Velloso, e em que se discutiu a constitucionalidade do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), disciplinado pelo Decreto-lei nº 2.404/87. Naqueles autos afirmou o Ministro Relator que “a contribuição parafiscal ou especial é um terceiro gênero. Vale dizer, não é imposto e não é taxa”.²⁵

IV. Espécies de Contribuições

O artigo 149 da Constituição Federal faz referência a três modalidades de contribuições, chamadas por Roque Antonio Carrazza de: interventivas (de intervenção no domínio econômico), corporativas (de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e sociais. As contribuições sociais, por sua vez, subdividem-se em duas categorias: as genéricas (artigo 149, *caput*, da Constituição Federal) e as destinadas à seguridade social (artigo 149, parágrafo único e artigo 195 do Texto Maior).

Nos termos do aludido artigo 149 da Constituição, compete exclusivamente à União instituir as contribuições. O parágrafo único do referido dispositivo, entretanto, permite aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de contribuição a ser cobrada exclusivamente de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Como anteriormente mencionado, o artigo 149 da Constituição Federal não indicou a regra-matriz das contribuições, limitando-se a estabelecer suas finalidades. Assim, as contribuições serão instituídas para intervir no domínio econômico, para responder a interesses de categorias profissionais ou econômicas, ou para custear a seguridade social.

²⁵ (RTJ 143/313)

É interessante observar que a função das contribuições diante da vigente Constituição Federal não é a de assegurar recursos financeiros ao Tesouro Nacional. Tais contribuições têm função para-fiscal, ou seja, visam obter recursos financeiros para entidades do Poder Público com atribuições específicas e orçamento próprio. Assim, as contribuições de categorias profissionais ou econômicas objetivam recursos para os orçamentos das entidades representativas destas categorias, enquanto as contribuições de seguridade social visam à constituição de receita para o orçamento da seguridade social, e, por fim, as contribuições de intervenção no domínio econômico pretendem a obtenção de recursos para o desenvolvimento de ações intervencionistas pelo Estado ou a Administração.

Neste ponto é vital notar que, apesar das contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal se sujeitarem às normas gerais tributárias, a elas não se aplica a vedação do artigo 167, inciso IV, do Texto Constitucional, pertinente a não vinculação do valor arrecadado a título de impostos. Isto porque o artigo 167, inciso IV, da Carta Magna refere-se especificamente aos impostos e não às contribuições, mas a estas não deve ser aplicado mesmo que revestidas da natureza de impostos – no caso de ser adotado o entendimento de que as contribuições não constituem espécie de tributo autônoma, podendo ser caracterizadas como impostos, dependendo da previsão legal de sua hipótese de incidência e base de cálculo. O fato é que as contribuições estão intimamente atreladas ao atendimento da finalidade constitucional que autoriza sua instituição.

Diante do teor do artigo 149 da Constituição Federal, imperiosa e inevitável é a vinculação do produto da arrecadação da contribuição à finalidade que justificou sua instituição. Assim, deverá o produto arrecadado através da contribuição ser destinado ao custeio da seguridade social, ao atendimento de interesses de determinada categoria profissional ou econômica, ou viabilizar a intervenção do domínio econômico, não podendo ser dissociado da finalidade que justificou sua criação, sob pena de se revestir de inconstitucionalidade. É que a Constituição Federal autoriza sua instituição taxativamente para o atendimento de uma destas três finalidades.

É certo que o artigo 4º, inciso II, do Código Tributário Nacional estabelece que a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo não lhe altera a natureza jurídica. Entretanto, tal ponderação é impertinente à análise das contribuições previstas no artigo 149 da Constituição Federal, pois o próprio texto constitucional prevê a vinculação da receita obtida como essência destes tributos. Portanto, é inevitável concluir, diante do vigente Texto Maior, que tal dispositivo infraconstitucional não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, como ensina Paulo de Barros Carvalho.²⁶

26 CARVALHO, 2007, p. 28/30

O vínculo entre a instituição da contribuição e a destinação do produto arrecadado, imposto pelo artigo 149 da Constituição Federal, é tão intenso, que é imprescindível que a própria lei instituidora preveja a destinação da arrecadação, sob pena de inconstitucionalidade.

Interessante é observar a possibilidade de que a mesma hipótese de incidência seja utilizada para um imposto da União e para uma das contribuições referidas no artigo 149 do Texto Constitucional, sem que se possa falar em *bitributação* ou *bis in idem*. Evidentemente não se pode cogitar da bitributação, já que os tributos em questão estão sendo instituídos pelo mesmo ente tributante. Por outro lado, há que se repelir também o *bis in idem*, sendo oportuno transcrever, mais uma vez, os ensinamentos do professor Roque Antonio Carrazza:

*Mas, também não há que se falar em bis in idem, porquanto a destinação necessária do produto da arrecadação confere, à contribuição, materialidade diversa daquela do imposto sobre a renda, ainda que incidindo sobre base econômica equivalente. Melhor explicitando: um (o imposto sobre a renda), tem por materialidade a obtenção de rendimentos, pura e simplesmente; a outra (a contribuição), a obtenção de rendimentos, tendo em vista o custeio da Seguridade Social.*²⁷

Roque Antonio Carrazza não atribui às contribuições natureza tributária específica, reconhecendo-as ora como taxa, ora como imposto, conforme anteriormente mencionado. Todavia, as observações ora transcritas acabam por reforçar o entendimento de que as contribuições são, na realidade, espécie tributária autônoma.

As contribuições de intervenção no domínio econômico têm por objetivo servir ao Estado como instrumento para a consagração dos princípios constitucionais elencados no artigo 170 da Constituição Federal: soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego, tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, também denominadas contribuições corporativas, têm por finalidade “o custeio de entidades que fiscalizem e regulem o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representem e defendam os interesses dessas categorias profissionais”.²⁸

Como anteriormente mencionado, seguindo os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé, as contribuições sociais subdividem-se em genéricas e destinadas

27 CARRAZZA, 2007, p. 573/574

28 TOMÉ, 2006, p. 101)

a custear a seguridade social. As primeiras são mais abrangentes, tendo como objetivo financiar as atividades da União relativas à educação, habitação, etc. Exemplo desta espécie de contribuição é o salário-educação, destinado ao custeio da educação básica pública (artigo 212, parágrafo 5º, da Constituição Federal). As contribuições para a seguridade social têm como escopo o financiamento das atividades estatais relativas à saúde, à previdência e à assistência social (artigo 194, *caput*, da Constituição Federal).

Desenvolvidas estas ponderações gerais sobre as contribuições delineadas no artigo 149 do Texto Maior, passemos a tecer comentários mais específicos sobre as contribuições sociais para a seguridade social.

V. Contribuições para a Seguridade Social

Estabelece o *caput* do artigo 194 da Constituição Federal que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. O Texto Maior, no artigo 165, parágrafo 5º, inciso III, confere autonomia orçamentária à seguridade social, estabelecendo que será organizada não apenas pelo Governo, mas com participação dos trabalhadores, empresários e aposentados (artigo 194, parágrafo único, inciso VII, da Constituição Federal).

As contribuições de seguridade social constituem a espécie de contribuição social cujas bases encontram-se melhor definidas constitucionalmente, tendo sido tratadas no artigo 195, incisos I a IV, e seus parágrafos 4º, 6º, 9º, 12 e 13, bem como no artigo 165, parágrafo 5º, inciso III, e artigo 194, inciso VII, da Carta Magna.

Conforme pincelado no item anterior, as contribuições de seguridade social ostentam flagrante função parafiscal, ou seja, destinam-se a assegurar recursos financeiros a órgão do Poder Público com atribuições específicas (Seguridade Social), desvinculado do Tesouro Nacional. Portanto, estas contribuições não podem constituir receita do Tesouro Nacional, devendo ingressar diretamente no orçamento da seguridade social.

O *caput* do artigo 195 da Constituição Federal estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social,

não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o artigo 201 (cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade; proteção ao trabalhador desempregado; salário-família, auxílio-reclusão; pensão por morte) (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998); III- sobre a receita de concursos de prognósticos; IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003).

Conforme anteriormente mencionado, estabelece o artigo 149, *caput*, da Constituição Federal ser aplicável às contribuições o artigo 146, inciso III, do mesmo diploma legal. Assim, há previsão constitucional de que lei complementar deve estipular as normas gerais pertinentes às contribuições, inclusive sobre prescrição e decadência (artigo 146, inciso III, alínea “b”, *in fine*). Ocorre que o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 (Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social) prevê o prazo decadencial de dez anos para a constituição do crédito da Seguridade Social, enquanto o artigo 46 do mesmo texto legal determina o prazo prescricional de dez anos para a cobrança do referido crédito.

Há discussão doutrinária acerca da constitucionalidade dos mencionados dispositivos legais, já que veiculados por lei ordinária, o que confrontaria o disposto nos artigos 149, *caput*, e 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal. Afinal, determina o texto constitucional, claramente, que as matérias pertinentes à decadência e à prescrição das contribuições para o custeio da seguridade social sejam objeto de lei complementar.

Reconhecida a inconstitucionalidade, prevaleceriam os prazos decadencial e prescricional de cinco anos previstos respectivamente nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar após o advento da Constituição Federal de 1988. Este é o entendimento ora acatado e que já foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 148.754-2 Rio de Janeiro), diante do expresse mandamento do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, aplicável às contribuições referentes à seguridade social, nos termos do já referido artigo 149, *caput*, do Texto Maior.

Posicionamento diverso adota Roque Antonio Carrazza, que defende a constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, entendendo prevalecerem atualmente quanto às contribuições para custeio da seguridade social os prazos, prescricional e decadencial, de dez anos, em detrimento ao disposto nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional.²⁹

Interessante mencionar que a questão ainda não se encontra definitivamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal. Diante do Recurso Extraordinário nº

29 CARRAZZA, 2007, p. 906/907

556.664-1-Rio Grande do Sul, em que se questiona exatamente a constitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, houve o reconhecimento de que se trata de hipótese de repercussão geral (artigo 543-B do Código de Processo Civil), determinando-se a suspensão dos recursos extraordinários e agravos de instrumento que versem sobre o tema, até que haja manifestação definitiva do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade ou não dos referidos dispositivos legais. Portanto, há que se aguardar o julgamento do Recurso Extraordinário nº 556.664-1-Rio Grande do Sul.

VI. Princípios Constitucionais Tributários Aplicáveis às Contribuições para a Seguridade Social

O princípio pode ser caracterizado no ordenamento jurídico como uma norma de profundo conteúdo axiológico, que orienta e condiciona toda a produção legislativa, bem como a interpretação e aplicação do direito. Os princípios conferem estrutura e coesão ao ordenamento jurídico.

Os princípios podem ser identificados em qualquer produção legislativa, mas aqueles estampados na Constituição Federal evidentemente assumem maior relevância, posto que hierarquicamente superiores.

No campo do Direito Tributário, os princípios constitucionais mostram-se especialmente importantes, pois visam proteger o contribuinte contra eventuais abusos na instituição e cobrança dos tributos pelo Estado.

Diante da reconhecida natureza jurídica tributária das contribuições sociais é inevitável concluir, de maneira genérica, sujeitarem-se aos princípios constitucionais tributários. Entretanto, tendo em vista as peculiaridades das contribuições para o custeio da seguridade social, imprescindível é a análise dos mais importantes princípios constitucionais tributários sob a ótica deste tributo específico.

1. Princípio da Estrita Legalidade Tributária

A Constituição Federal, no artigo 5º, inciso II, determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, consagrando o princípio da legalidade. Como se não bastasse, optou o legislador constitucional por repetir o comando ao disciplinar a tributação, estabelecendo ser vedado aos entes políticos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal). É o princípio da estrita legalidade tributária, a ser observado também no referente às contribuições para a seguridade social, posto que tributos. Assim, todos os aspectos da regra-matriz pertinentes às contribuições de que se fala devem ser estabelecidos por lei ordinária, ou por lei complementar, na hipótese de contribuição social residual (artigo 195, parágrafo 4º, da Carta Magna).

No tocante às contribuições, cabe à lei instituidora, além de viabilizar a identificação de todos os elementos da hipótese de incidência tributária, indicar os motivos que fundamentam sua criação e o destino da respectiva arrecadação, diante do teor do *caput*, do artigo 149, da Magna Carta.

2. Princípio da Irretroatividade

O artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, por sua vez, aclama o princípio da irretroatividade da lei tributária, vedando a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Tal dispositivo mostra-se em sintonia com o artigo 5º, inciso XXXVI, do Texto Constitucional, que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Configura flagrante instrumento de segurança jurídica.

O comando deve ser respeitado por ocasião da cobrança de qualquer tributo, prevalecendo, por óbvio, na hipótese das contribuições para custeio da seguridade social.

3. Princípio da Anterioridade

O princípio da anterioridade, estampado no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, veda que as pessoas políticas cobrem tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, visando evitar a tributação surpresa.

O exercício financeiro em nosso país coincide com o ano civil, compreendendo, portanto, o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, conforme disposto no artigo 34 da Lei nº 4.320/1964, recepcionada como lei complementar, diante do teor do parágrafo 9º, inciso I, da Constituição Federal.

As contribuições em geral devem respeitar o princípio da anterioridade, todavia, as contribuições para o custeio da seguridade social receberam tratamento especial, representando mais uma exceção ao princípio em comento, já que, nos termos do artigo 195, parágrafo 6º, da Carta Magna, tais contribuições podem ser exigidas depois de decorridos apenas noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou majorado, sendo irrelevante se está ou não no mesmo exercício financeiro.

Oportuno salientar que a anterioridade especial prevista no artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal afasta, segundo Roque Antonio Carrazza, a possibilidade das contribuições para o custeio da seguridade social serem instituídas ou majoradas por medida provisória, de eficácia imediata.³⁰

30 CARRAZZA, 2007, p. 290.

4. Princípio da Isonomia Tributária

O artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal esclarece que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, celebrando o princípio da igualdade. Como se não bastasse, o constituinte renovou a ordem no artigo 150, inciso II, impondo o princípio da isonomia tributária, que veda a discriminação entre os contribuintes e que, por óbvio, deve ser observado na instituição das contribuições para a seguridade social, já que afeta ao regime jurídico tributário.

Cumpra-se notar que o princípio da isonomia tributária impõe tratamento diferenciado entre as classes de contribuintes, considerando suas peculiaridades. Assim, a lei instituidora da contribuição para custeio da seguridade social pode e deve estabelecer alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, considerando as especificidades das diversas categorias de contribuintes. Neste sentido o artigo 195, parágrafo 9º, da Constituição Federal.

5. Princípio do Não Confisco

No sentido de proteger o contribuinte de excessos por parte dos entes tributantes, o artigo 150, inciso IV, do Texto Maior, veda que o tributo seja usado com efeito de confisco, impedindo que resulte “em substancial redução do patrimônio ou em dificuldades para a manutenção das atividades do contribuinte”.³¹

O princípio do não confisco reforça o valor da livre iniciativa e o direito de propriedade aclamados na Constituição Federal, no artigo 5º, incisos XIII e XXII, bem como artigo 170, do Texto Maior, pregando o direito tributário justo, moderado. Todavia, difícil é a indicação precisa do limite em que passa o tributo a ser confiscatório, devendo cada situação ser concreta e especificamente analisada.

Evidentemente, o princípio do não confisco prevalece no concernente às contribuições para a seguridade social, evitando que eliminem o lucro do empregador ou do importador, ou onerem demasiadamente a folha salarial, o que poderia até motivar a demissão de empregados. Por outro lado, as contribuições assumidas pelos trabalhadores e segurados da previdência social não podem atingir patamares que prejudiquem sua sobrevivência digna, conforme acima mencionado.

31 TOMÉ, 2006, p. 136

6. Princípio da Capacidade Contributiva

O artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal consagra o princípio da capacidade contributiva, que guarda estreita relação com os princípios da isonomia tributária e do não confisco. Ensina Fabiana Del Padre Tomé:

*(...) o princípio da capacidade contributiva apresenta três significados: a) restrição da tributação a fatos que ostentem sinais de riqueza; b) concretização do princípio da igualdade tributária; e c) determinação de que o contribuinte não seja tributado além de sua capacidade econômica.*³²

O parágrafo 1º, do artigo 145, do Texto Maior se refere expressamente aos impostos, mas pode ser aplicado às outras espécies de tributos, como asseveram Hugo de Brito Machado e Roque Antonio Carrazza.³³

Fabiana Del Padre Tomé, por sua vez, pondera que o legislador utilizou o termo “imposto” no sentido amplo, abrangendo todas as espécies de tributos não vinculados à atuação estatal e, portanto, a regra prevista no artigo 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal abrangeria as contribuições para a seguridade social.³⁴ Tal posição, entretanto, não merece prevalecer. O constituinte foi ostensivo ao aclamar o princípio da capacidade contributiva exclusivamente no tocante aos impostos, não sendo razoável que o vocábulo “imposto” empregado no texto seja extensivamente interpretado, ao ponto de se reconhecer prevalente a exigência constitucional em todas as espécies tributárias.

Contudo, o fato de não ter o constituinte consagrado expressamente o princípio da capacidade contributiva em relação aos demais tributos não permite que o legislador infraconstitucional desrespeite a capacidade econômica do contribuinte ao instituí-los. Ocorre ser inevitável a observância dos princípios da isonomia tributária e do não confisco em todas as espécies tributárias, o que, logicamente, acaba por proteger a capacidade econômica do contribuinte de qualquer tipo de tributo.

Por fim, é interessante observar que para os defensores da tese de que as contribuições não constituem espécie tributária autônoma, ora podendo ser identificadas como taxas, ora como impostos, plausível é a aplicação do parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição Federal. Os adeptos desta teoria costumam afirmar que a contribuição para custeio da seguridade social paga pelos empregadores configuraria um imposto, enquanto aquela despendida pelos trabalhadores teria a natureza de taxa, pois os contribuintes auferem benefícios previdenciários em resposta aos pagamentos efetuados. Assim, o princípio da capacidade contributiva prevaleceria quando da instituição das contribuições assumidas pelos empregadores.

32 TOMÉ, 2006, p. 138

33 CARRAZZA, 2007, p. 86

34 TOMÉ, 2006, p. 138/140

7. Princípio da Solidariedade

O princípio da solidariedade, estampado no artigo 195 da Carta Magna, é característico das contribuições sociais para o custeio da seguridade social e deve ser aplicado em sintonia com as prescrições constitucionais sobre os limites da tributação, sob pena de ser inadequadamente utilizado para justificar qualquer instituição ou majoração de contribuição desta espécie.

VII. DAS EMENDAS CONSTITUCIONAIS

Imperioso é que se defenda a estabilidade da Constituição Federal, todavia, inevitável é reconhecer a necessidade de que possua mecanismos de adaptação às mudanças sociais, vislumbrando-se, assim, a importância das emendas constitucionais previstas no artigo 60 da Constituição Federal, que deverão se sujeitar aos princípios constitucionais fundamentais, aos valores considerados superiores pelo poder constituinte originário. Esses valores, que devem ser tidos como imodificáveis pelo poder constituinte derivado, constituem as cláusulas pétreas, consagradas no artigo 60, parágrafo 4º, incisos I a IV, do Texto Maior.

Os direitos e garantia individuais protegidos como cláusulas pétreas não são apenas aqueles elencados no artigo 5º da Constituição Federal, mas também aqueles previstos no artigo 150 do mesmo diploma legal, entre outros (que compõem o “Estatuto do Contribuinte”) que visem proteger os interesses dos sujeitos passivos das obrigações tributárias.

Importante é reconhecer a prevalência do princípio da irretroatividade das leis também em relação às emendas constitucionais, que só podem ser aplicadas aos fatos que ocorram em momento posterior ao início de sua vigência.

Feitas estas colocações, inevitável é a conclusão de que emendas constitucionais não podem fundamentar a convalidação de leis consideradas inconstitucionais antes de sua promulgação. As alterações provocadas pelas emendas constitucionais somente podem atingir fatos posteriores ao início de sua vigência. Se norma emitida anteriormente foi considerada inválida por ferir a Constituição Federal, não poderá socorrer-se de posteriores mudanças no texto constitucional para tornar-se válida. Admitir a repristinação, ou seja, a constitucionalização de texto legal que originalmente colidia com o Texto Maior, seria negar vigência aos princípios constitucionais mais elementares, entre eles o da segurança jurídica e o da irretroatividade da lei.

1. Emenda Constitucional Nº 20/1998

O legislador constituinte derivado, através da Emenda Constitucional nº 20/1998, alterou a redação do artigo 195, incisos I e II e parágrafo 8º, da Constituição Federal de 1988, modificando as possíveis fontes de financiamento direto da seguridade social.

Estabelece o inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, que a seguridade social será financiada pela contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a receita ou o faturamento; e o lucro.

O texto original dispunha que a seguridade social seria custeada pela contribuição dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

A redação conferida ao inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 20/1998, criou a necessidade de definição por lei ordinária das entidades que serão equiparadas às empresas.

Interessante observar que nos termos do artigo 195, inciso I, vigente antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, somente poderiam figurar no polo passivo da obrigação tributária os “empregadores”, entendidos como aqueles que assalariassem empregados. Atualmente, diante da alteração do conceito de “empregador”, é possível a exigência do tributo de empregadores, empresas ou entidades a elas equiparadas, podendo até ocorrer a exigência de pagamento da contribuição daqueles que não possuam empregados.

Roque Antonio Carrazza e Hugo de Brito Machado julgam inconstitucional a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº 20/1998 ao inciso I, do artigo 195. O primeiro prega que a regra-matriz constitucional dos tributos não pode receber ampliação pelo poder constituinte derivado, constituindo cláusula pétrea.³⁵ Hugo de Brito Machado, por sua vez, defende que à lei ordinária não cabe definir o sujeito passivo da obrigação tributária já delineada constitucionalmente, sob pena de se conferir ao legislador ordinário a possibilidade de modificar a regra-matriz constitucional, redefinindo conceitos.³⁶

A Emenda Constitucional nº 20/1998 também inovou ao prever, na alínea “b” do inciso I, do artigo 195, que as contribuições para a seguridade social incidirão não apenas sobre o faturamento, mas também sobre a receita do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada. Desta forma tornou a incidência mais abrangente, recaindo sobre todo o ingresso de valores, decorrente ou não da atividade do contribuinte.

Originalmente, dispunha o inciso II, do artigo 195, da Constituição Federal que uma das possíveis fontes de custeio da seguridade social seriam as contribuições provenientes “dos trabalhadores”. A Emenda Constitucional nº 20/1998

35 CARRAZZA, 2007, p. 586

36 MACHADO, 2008, p. 417/418

ampliou o sujeito passivo da obrigação tributária em estudo, fazendo-a incidir também para os “demais segurados da previdência social”, excluídos aqueles cuja aposentadoria e pensão tiverem sido concedidas pelo regime geral de previdência de que trata o artigo 201 da Constituição. Tal ampliação, na visão de Antonio Roque Carrazza, é também inconstitucional, já que atinge cláusula pétrea.

Diante das inconstitucionalidades apontadas, defende Roque Antonio Carrazza, abertamente, que as alterações trazidas aos incisos I e II do artigo 195 da Constituição Federal pela Emenda em comento devem ser ignoradas.³⁷

A Emenda Constitucional nº 20/1998 também alterou o parágrafo 8º do artigo 195 do Texto Maior, apenas para excluir dentre os sujeitos passivos da contribuição para o custeio da seguridade social os garimpeiros, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes. Esta pequena alteração não causou maiores polêmicas doutrinárias, já que implica em mera redução do alcance da exação.

Conforme já se ressaltou, mesmo no tocante às emendas constitucionais prevalece o princípio da irretroatividade. Assim, não podem as alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 20/1998 alcançar fatos a ela anteriores.

Verifica-se a importância da ponderação diante do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, que alterou a base de cálculo das contribuições para custeio da seguridade social denominadas COFINS e PIS, equiparando “faturamento” a “receita bruta”, para que passassem a atingir a receita do empregador e não simplesmente o faturamento. A Lei nº 9.718/98 foi editada antes do advento da Emenda Constitucional nº 20/1998 que, como se viu, ampliou a hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social passando a abarcar também a receita do empregador. Ora, por ser esta lei posterior, não teve a Emenda Constitucional o condão de convalidar a norma irregular, conforme decidido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 1999.03.00.007567-4, tendo como Relatora a Desembargadora Federal Cecília Hamati (DJU2 de 26. janeiro. 00, p.135). Caso assim não decidisse o TRF da 3ª Região, configurar-se-ia hipótese de repristinação, não aceita por nosso ordenamento jurídico, sob pena de ofensa aos princípios da irretroatividade da lei e da segurança jurídica, como anteriormente mencionado.

Neste sentido o V. Acórdão do Supremo Tribunal Federal pertinente ao Recurso Extraordinário nº 390.840-5-Minas Gerais, publicado no D.J. em 15 de agosto de 2006, que teve como Relator o Ministro Marco Aurélio, e que discutia exatamente a possibilidade de reconhecimento da constitucionalidade superveniente do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, que ao disciplinar as contribuições sociais denominadas COFINS e PIS ampliou o conceito de “receita bruta”.

37 CARRAZZA, 2007, p. 586/587

2. Emenda Constitucional N° 41/2003

A Emenda Constitucional n° 41/2003 alterou a redação do artigo 40 da Carta Magna, estabelecendo, no *caput*:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

O texto anterior determinava:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

Até o advento da Emenda Constitucional em tela, a taxação do servidor público inativo havia sido instituída pela Lei n° 9.783/99, que foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade n° 2.010/DF. A inconstitucionalidade foi reconhecida diante da redação original do artigo 40 da Constituição Federal, que estabelecia que o tributo seria devido pelo “servidor ocupante de cargo efetivo”. Ademais, declarou o Supremo Tribunal Federal que a referida lei desrespeitava os princípios da retributividade e da contributividade, já que à necessidade de pagamento da contribuição pelos inativos e pensionistas não se seguia o incremento do benefício recebido.

A Emenda Constitucional n° 41/2003, como salientado por Damares Medina, “procurou incorporar os fundamentos delineados no julgamento da ADI n° 2.010, de forma a contornar os óbices que a jurisprudência do STF havia imposto à taxação dos inativos, produzindo, desta forma, a suficiente matriz constitucional.”³⁸

Esta Emenda Constitucional, ao determinar a incidência da contribuição para a seguridade social sobre os proventos dos servidores inativos, mostra-se não apenas injusta, mas inconstitucional, na opinião de Roque Antonio Carrazza, pois atinge o ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI, do Texto Maior), além de ofender o princípio da irredutibilidade de proventos (arts. 37, XV, 95, III e 128, § 5º, I, “c”, da Constituição Federal).³⁹

38 MEDINA, 2008, p. 2

39 CARRAZZA, 2007, p. 594/595

Interessante, neste ponto, a colocação de Leandro Paulsen e Arthur Ferreira Neto, que afastando o caráter retributivo da contribuição para a seguridade social, entendem constitucional a exigência de pagamento da exação pelos aposentados e pensionistas inaugurada pela Emenda Constitucional nº 41/2003, ressaltando não se poder confundir o direito adquirido ao recebimento do benefício previdenciário com a cobrança de tributo sobre tais valores, pois constituiriam relações jurídicas distintas.⁴⁰

Ressaltam, ainda, os autores, não se vislumbrar qualquer ofensa à segurança jurídica, pois respeitados os princípios constitucionais da legalidade estrita, da ir-retroatividade e da anterioridade nonagesimal. Por fim, asseveram não se evidenciar ofensa ao princípio da isonomia tributária no tocante à previsão de tributação dos benefícios dos aposentados e pensionistas do serviço público, pois a Emenda Constitucional nº 41/2003 reconhece a imunidade, tanto para os beneficiados pelo regime geral de previdência, quanto para os inativos e pensionistas do serviço público, até o patamar do maior benefício do regime geral da previdência. Assim, há respeito também ao princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, entendem maculado o princípio da isonomia tributária pelo parágrafo único, do artigo 4º, da Emenda Constitucional em tela, que impõe tratamento desigual entre aqueles já aposentados ou pensionistas do serviço público e do regime geral, daqueles que já tinham direito adquirido ao recebimento do benefício, bem como dos servidores que venham a se aposentar ou receber pensão, além de diferenciar o tratamento conferido aos servidores federais e aos estaduais e municipais.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/DF, assentou a constitucionalidade da contribuição dos servidores inativos e pensionistas, entendendo que o princípio da solidariedade, introduzido pela Emenda, autorizava a cobrança da contribuição dos aposentados e pensionistas, em favor da solvabilidade do sistema previdenciário, modificando, assim, a concepção do princípio da retributividade. O Egrégio Tribunal passou a entender “que o princípio da retributividade direta garante, apenas, o não incremento do benefício sem a correspondente fonte de custeio, e não o inverso”.⁴¹ Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a distinção de faixas de não incidência da contribuição entre servidores inativos, repelindo os incisos I e II do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, determinando a sujeição de todos os servidores à mesma faixa de isenção.

Considerados estes pontos, cumpre esclarecer que a Emenda Constitucional nº 41/2003 determinou a atual redação do parágrafo 1º do artigo 149 da Constituição Federal, que dispõe:

40 PAULSEN e FERREIRA NETO, 2004, p. 52

41 MEDINA, 2008, p. 3

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

O texto anterior, redigido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, estabelecia:

§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Defende Roque Antonio Carrazza a inconstitucionalidade da referida alteração, principalmente por entender desrespeitar o princípio federativo.

3. Emenda Constitucional Nº 42/2003

A Emenda Constitucional nº 42/2003 acrescentou o inciso IV, ao artigo 195, impondo o pagamento de contribuições para a seguridade social também ao “importador de bens ou serviços do exterior, ou a quem a lei a ele equiparar”.

É necessário observar que a inovação trazida pela Emenda Constitucional em tela pode até alcançar pessoas físicas, diante do teor do parágrafo 3º, acrescido ao artigo 149 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 33/2001:

§3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

Entende Roque Antonio Carrazza pela inconstitucionalidade do inciso IV, do artigo 195, da Constituição Federal, pois resultou em ampliação da regra-matriz constitucional estabelecida pelo poder constituinte originário, ferindo cláusulas pétreas. Assim, assevera que a contribuição para custeio da seguridade social não pode ser exigida do importador de bens ou serviços do exterior ou a quem a lei a ele equiparar, devendo a inovação trazida pela Emenda Constitucional nº 42/2003 ser simplesmente desconsiderada.⁴²

Conclusão

A Constituição Federal, no artigo 195, estabeleceu duas formas de financiamento da seguridade social. A primeira, denominada financiamento indireto, é aquela

42 CARRAZZA, 2007, p.585/586

constituída por recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A segunda é chamada custeio direto e é caracterizada pela arrecadação das contribuições instituídas para essa finalidade.

As contribuições apresentam natureza jurídica tributária, caracterizando-se como espécie tributária autônoma, já que apresentam especificidades que não são encontradas nas outras espécies de tributos.

É imprescindível que a lei instituidora da contribuição indique precisamente os motivos que ensejaram a sua criação, bem como a destinação do produto a ser arrecadado, sob pena de inconstitucionalidade. Esta exigência constitucional conduz à convicção de que o artigo 4º do Código Tributário Nacional foi repellido pela Constituição Federal de 1988.

Há três tipos de contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico, e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (artigo 149, *caput*, da Constituição Federal). As contribuições sociais têm como fim o financiamento das atividades da União no âmbito social, podendo ser de duas espécies: para o custeio da seguridade social e para os demais setores sociais.

A Constituição Federal prevê duas formas de financiamento da seguridade social: através de recursos advindos dos orçamentos das pessoas políticas (financiamento indireto) e da arrecadação de contribuições dos empregadores (sentido amplo), trabalhadores e demais segurados da previdência social (custeio direto), nos moldes do artigo 195 da Constituição Federal.

As contribuições sociais para o custeio da seguridade social, instituídas pela União, sujeitam-se ao regime jurídico tributário geral, especialmente aos princípios constitucionais tributários, mas com peculiaridades. Assim, submetem-se essas contribuições ao princípio da estrita legalidade, sendo imperioso que a lei instituidora deste tributo indique todos os elementos da hipótese de incidência tributária, bem como os motivos que fundamentam sua criação e o destino da respectiva arrecadação (artigo 149, *caput*, da Constituição Federal).

Há que prevalecer, ainda, o princípio da irretroatividade, limitando a cobrança do tributo a fatos geradores ocorridos após o início da vigência da lei que o instituiu ou majorou (artigo 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal).

Há igualmente a prevalência do princípio da isonomia tributária, afastando a discriminação entre os contribuintes, nos termos do artigo 150, inciso II, da Carta Magna.

O princípio do não confisco também há que ser respeitado na cobrança das contribuições para o custeio da seguridade social, evitando que eliminem o lucro do empregador/importador ou onerem demasiadamente a folha salarial e, por outro lado, proibindo que a exação alcance patamares que prejudiquem a sobrevivência dos trabalhadores e segurados (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal).

É igualmente necessário que a lei instituidora das contribuições para a seguridade social consagre o princípio da capacidade contributiva, respeitando a

capacidade econômica do contribuinte, embora não prevaleça no tocante a esta espécie de tributo a previsão do parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição Federal. Apesar do entendimento de que o referido dispositivo constitucional é exclusivamente aplicável aos impostos, há que se ponderar que as contribuições sociais sujeitam-se aos princípios da isonomia tributária e do não confisco, que acabam por assegurar o respeito à capacidade econômica do contribuinte.

É importante salientar, ademais, haver previsão de anterioridade especial no concernente às contribuições para a seguridade social, nos termos do artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal. Assim, poderão ser exigidas depois de noventa dias da publicação da lei que as instituiu ou majorou.

Por fim, no tocante às contribuições desta espécie há a aplicação do princípio da solidariedade, impondo que toda a sociedade financie a seguridade social, conforme se depreende do artigo 195, *caput*, do Texto Constitucional.

Atualmente, embora haja discussão doutrinária acerca da constitucionalidade das inovações trazidas à matéria pelas Emendas Constitucionais números 20/1998, 41/2003 e 42/2003, suas alterações têm prevalecido. Portanto, as contribuições para custeio da seguridade social são atualmente exigidas do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada na forma da lei, podendo ter como base de cálculo: a receita ou o faturamento; o lucro; e a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, ainda que sem vínculo empregatício. Podem também ser exigidas do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, podendo mesmo atingir as pessoas naturais, diante do artigo 149, parágrafo 3º, da Constituição Federal. Os trabalhadores e demais segurados da previdência social, excluídos os aposentados e pensionistas pelo regime geral da previdência social de que trata o artigo 201 da Constituição Federal, também são sujeitos passivos da referida exação, devendo ser utilizado como base de cálculo da obrigação o montante dos rendimentos percebidos.

Tratando-se de contribuições para o custeio da seguridade social a paraafiscalidade é indispensável, ou seja, a capacidade tributária ativa é atribuída ao órgão que administra a seguridade social, pois a Constituição Federal lhe conferiu autonomia administrativa e orçamentária, sendo certo também prever a incomunicabilidade do orçamento da administração direta com o da seguridade social.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009

BALERA, Wagner. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coordenador). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil: Promulgada em 05 de outubro de 1988*. 29ª edição, atualizada e ampliada. São Paulo, Editora Atlas, 2008

_____. *Código Tributário Nacional*. 37ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição revista. São Paulo: Editora Saraiva, 2007

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 10ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2009

GAMA, Tácio Lacerda. Contribuições Especiais Natureza e Regime Jurídico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. São Paulo: Editora Forense, 2007

HARADA, Kiyoshi, *Tributação dos Inativos e Pensionistas*, texto extraído do Escritório Online, 2003, acessado em 22.maio.2009

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 2008

MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2004

-----, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007

MARTINS, Bruno Sá Freire, *O Direito Adquirido e as Contribuições Previdenciárias*, texto extraído do Jus Navigandi nº 494, 2004, acessado em 22.maio.2009

-----, Ives Gandra da Silva. Et al. *Curso de Direito Tributário*. 8ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2001

MEDINA, Damares. *O Supremo Tribunal Federal e a Contribuição Previdenciária dos Servidores Inativos*, texto extraído do Jus Navigandi nº 1920, 2008, acessado em 22.maio.2009

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 5ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2006

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 108. São Paulo: Editora Dialética, 2004

PAULSEN Leandro e FERREIRA NETO, Arthur Maria. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 106. São Paulo: Editora Dialética, 2004

SAMPAIO, Alcides da Fonseca. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 99. São Paulo: Editora Dialética, 2003

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 23ª edição revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores, 2004

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime Jurídico das Contribuições*. São Paulo: Editora Dialética, 2002

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*. 1ª edição, 5ª tiragem. Curitiba: Juruá Editora, 2006